Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 31608 du rôle
Inscrit le 30 octobre 2012

<u>Audience publique du 19 décembre 2013</u>

Recours formé par
la société à responsabilité limitée AAA,
contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2006
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31608 du rôle et déposée le 30 octobre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée AAA, établie et ayant son siège social à ….., immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n°...., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2006, tous les trois émis le 19 octobre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 février 2013 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Guellec, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 novembre 2013.

Le 19 octobre 2011, le bureau d'imposition sociétés 4 de Luxembourg de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société à responsabilité limitée AAA, désignée ci-après par « AAA », les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2006.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2006, renseigne ce qui suit :« *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux.* (…) »

Ledit bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux contient la motivation suivante : « *Faute d'avoir précisé les démarches exactes de la BBB suite à notre courrier du*

24/04/2009, et faute d'avoir pu présenter des documents et pièces concernant les prestations économiques fournies par la BBB pour votre société lors de notre contrôle du 09/05/2011 dans les bureaux de votre gérant la CCC en présence de Madame XX et M. YY, le bureau Sociétés 4 est obligé de considérer les Consultancy costs de ..... EUR payés à la BBB comme non justifiés. Les contreprestations économiques faisant tout à fait défaut, les consultancy costs sont des dépenses fictives ne tirant pas leur origine de relations commerciales objectives et partant, leur déduction en tant que dépenses d'exploitation du résultat fiscal n'est pas justifiée. Tel qu'il a été relevé lors de notre contrôle sur place, la somme de .....,- déviée vers une société située à Samoa est à considérer comme distribution occulte de bénéfice au bénéficiaire économique de la société. (…) »

Par un courrier de son mandataire du 4 janvier 2012, la société AAA fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation contre les prédits bulletins.

N'ayant pas reçu de réponse à sa réclamation, la société AAA fit introduire, par requête déposée le 30 octobre 2012 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2006 suite au silence de plus de six mois du directeur ayant à statuer sur les mérites d'une réclamation contre les prédits bulletins.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Par ailleurs, l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose que : « *Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas.* »

Il ressort de cette disposition que le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois, a le droit de déférer directement au tribunal les bulletins litigieux, étant entendu que, s'agissant d'une condition de recevabilité, l'observation de ce délai de six mois, qui court à partir de l'introduction de la réclamation, s'apprécie au jour de l'introduction du recours.

Il est constant en l'espèce qu'aucune décision directoriale n'est intervenue suite à la réclamation du 4 janvier 2012 de la demanderesse contre les bulletins litigieux.

Le délai de six mois prévu à l'article 8 (3) 3 précité a, en l'espèce, commencé à courir le 4 janvier 2012 pour expirer le 4 juillet 2012. Aucun délai ne courant depuis cette dernière date, le recours, ayant été introduit au greffe du tribunal administratif le 30 octobre 2012, est recevable pour avoir été introduit dans le délai et pour respecter par ailleurs les formes fixées par la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse explique qu'elle aurait signé un contrat d'agence avec la société anonyme BBB, établie aux Samoa, dénommée ci-après « BBB », sur base duquel cette dernière, agissant comme agent de la demanderesse, devrait « *accomplir des contrats de consultance* » avec des sociétés clientes. Elle souligne encore que les prestations y relatives seraient exclusivement fournies par l'agent, tandis que la demanderesse se limiterait à l'établissement et à l'envoi de factures y relatives. Elle fait finalement remarquer que l'agent, étant donné qu'il accomplirait tout le travail lié au contrat avec le client final, serait rémunéré à hauteur de quatre-vingt-quinze pourcent du prix facturé, et que les cinq pourcent restants seraient encaissés par la demanderesse pour son travail purement administratif lié à la facturation.

La société AAA fait valoir que l'administration fiscale aurait à tort considéré que le montant continué par elle à son agent serait à prendre en considération dans l'établissement de ses propres revenus, alors que la somme de ….. euros correspondrait au « *profit share* » à hauteur de quatre-vingt-quinze pourcent prévu par le contrat d'agence et devrait dès lors pouvoir être déduit de ses revenus.

La demanderesse estime que le raisonnement du bureau d'imposition serait incomplet, alors qu'il se focaliserait, à tort, sur le « *profit share* » à hauteur de quatre-vingt-quinze pourcent pour lequel, selon le bureau d'imposition, la contrepartie ne serait pas justifiée, alors qu'il devrait prendre en considération le seul montant de ……,- euros, correspondant aux cinq pourcent restants, revenant à la demanderesse en vertu du contrat d'agence. Une telle rémunération ne pourrait, en aucun cas, être considérée comme insuffisante au vu de l'envergure limitée du travail administratif fourni par elle.

Le délégué du gouvernement explique que le bureau d'imposition aurait procédé à un contrôle fiscal au siège de la société dans le but d'obtenir des pièces et documents probants permettant d'établir la réalité économique des prestations fournies par la société BBB. Ce contrôle étant resté infructueux sur ce point, le bureau d'imposition, sur base des éléments de fait recueillis sur place, aurait été conforté dans sa suspicion du caractère non justifié du paiement de la somme de …..,- euros à la société BBB, de sorte que la qualification de cette opération de distribution occulte de bénéfice serait pleinement justifiée.

Dans son mémoire en réplique, la société AAA fait encore plaider que le simple fait que sa société mère et la société BBB soient domiciliées toutes les deux dans un même Etat, ne saurait en aucun cas établir *ipso facto* un lien de parenté entre ces deux sociétés.

Quant aux distributions cachées de bénéfices, l'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dénommée ci-après « LIR » dispose que :

«(1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'alinéa 3 de l'article 164 LIR existent si un associé, sociétaire ou un intéressé reçoit, ne serait-ce qu'indirectement, d'une société un avantage qu'il n'aurait pas pu obtenir en l'absence de son lien spécial, c'est-à-dire que ladite disposition légale vise la situation où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Il y a lieu de rappeler qu'aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit, en effet, procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées[1].

Il échet dès lors en l'espèce de vérifier tout d'abord si le bureau d'imposition a fait état d'un faisceau de circonstances rendant probable l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente que la société AAA n'a pas éclairé ou documenté.

A cet égard, il est constant qu'en date du 20 décembre 2006 la société BBB a adressé à AAA une facture d'un montant de …..,- euros libellée « *as of our Agency Agreement dated 1st December 2006 – 95 % of EUR ……* ». Il ressort encore du dossier administratif qu'en date du 31 décembre 2006 la société AAA a établi une facture à l'adresse de la société anonyme de droit belge CCC pour un montant de ……,- euros intitulée « *pour nos prestations de services intellectuels, assistance technique & consultations au cours de l'exercice 2006* ».

---

[1] cf. Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C du rôle, Pas.adm. 2012, V° Impôts, n° 351 et autres réf. y citées.

Il y a d'abord lieu de relever qu'à l'exception du contrat d'agence liant la demanderesse à la société BBB, signé avec effet au 1er décembre 2006, ainsi que les factures de la demanderesse respectivement de son agent, la demanderesse ne fournit aucun élément de nature à prouver la réalité économique de l'opération en question, à savoir la fourniture de prestations de « contrats de consultance » par la société BBB pour la demanderesse. En l'absence de toute documentation probante concernant la réalité et les modalités d'exécution du contrat de consultance à la base des factures litigieuses du 20 respectivement 31 décembre 2006, le lien entre le payement de la facture du 20 décembre 2006 et le contrat d'agence conclu avec la société BBB reste à l'état de pure allégation. En effet, la facture adressée à la société anonyme CCC ne fait référence à aucune prestation concrète, ni aux modalités d'exécution d'une quelconque prestation, et la facture de la société BBB comporte seulement une référence générale au contrat d'agence signé entre elle et la demanderesse.

Force est ainsi au tribunal de constater que la demanderesse est restée en défaut de prouver la réalité économique de la prestation de son agent, en s'abstenant notamment de verser le contrat signé entre son agent et le client final, ou tout autre document relatif à l'objet concret d'un tel contrat et à son exécution. Il échet de relever que le contrat d'agence versé en cause ne constitue qu'un contrat cadre, par lequel l'agent s'oblige à prospecter et négocier (« *locate and negotiate* ») des contrats de consultance pour la demanderesse. De ce fait, la cette dernière devrait être en mesure de pouvoir aisément rapporter la preuve de la réalité économique du paiement litigieux à son agent, alors que ce dernier aurait nécessairement dû justifier les prestations en contrepartie desquelles il exige une participation au profit en exécution du contrat d'agence.

Eu égard au fait que le bureau d'imposition a été mis dans l'impossibilité de vérifier la réalité économique de l'opération litigieuse et eu égard à la circonstance que la société BBB et la société mère de la demanderesse sont domiciliées à la même adresse dans un pays figurant de surplus sur la liste « gris foncé » énumérant les pays qui ne sont pas en conformité avec les règles internationales relatives à l'échange de renseignement fiscal établie par l'Organisation de la coopération et de développement économiques, ci-après abrégée par « l'OECD », il y a lieu d'admettre que l'examen des déclarations fiscales de la demanderesse, ainsi que le contrôle subséquent à l'adresse de son siège, ont permis de dégager des éléments suffisants pour justifier un doute circonstancié quant à la réalité de l'opération effectuée par la demanderesse.

Il s'y ajoute que la demanderesse est également restée en défaut de renseigner le bureau d'imposition sur l'identité véritable de son agent, la société BBB, et celle du bénéficiaire économique de cette dernière.

Le fait que, tout comme la société BBB, la société anonyme CCC, en tant qu'associé unique de la demanderesse, soit également domiciliée à la même adresse à Samoa, paradis fiscal figurant sur la liste « gris foncé » établie par l'OECD, ainsi que la circonstance que le sieur ZZ, ancien salarié de la société anonyme CCC soit devenu bénéficiaire économique de la demanderesse vers la fin de l'année 2006, tout en ayant signé un contrat de consultance en date du 28 octobre 2006 avec cette dernière, font conclure à bon droit à l'existence d'une relation particulière entre la demanderesse et la société BBB.

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve dès lors renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la société demanderesse de prouver l'absence d'une distribution cachée de bénéfices.

A cet effet, la demanderesse se limite à rappeler que les discussions ne devraient pas tourner autour de la déduction de frais de …..,- euros, mais se concentrer sur le profit de …..,- euros réalisé par elle pour des travaux administratifs de faible envergure.

Or étant donné que la demanderesse entend déduire le montant de …..,- euros de ses revenus imposables il lui appartient de prouver la réalité de ses frais, ce qu'elle reste en défaut de faire. Force est en effet de constater qu'elle n'a soumis ni au bureau d'imposition, ni au tribunal des pièces documentant l'exécution du contrat de consultance à la base des factures litigieuses, de sorte que la réalité économique de cette opération reste à l'état de pure allégation et que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la demanderesse à la société BBB doit être considérée comme étant remplie en l'espèce.

Quant à la deuxième condition de l'existence d'une relation particulière entre la demanderesse et la société BBB ayant bénéficié de l'allocation d'un avantage sans contrepartie, le tribunal est amené à constater qu'au vu des éléments repris plus en amont le soupçon relatif à l'existence de liens particuliers entre les acteurs en cause n'a pas pu être combattu par la demanderesse, de sorte que ce lien particulier est partant établie à suffisance

En effet, la partie demanderesse est restée en défaut de présenter des éléments d'appréciation de nature à dissiper le soupçon de lien particulier entre elle et la société BBB.

Si la partie demanderesse est à suivre dans son argumentation suivant laquelle un lien de parenté entre deux sociétés ne saurait pas être déduit *ipso facto* du simple fait que ces deux sociétés soient établies dans un même Etat, il n'empêche que les deux sociétés en cause, à savoir la société BBB et la société mère de la demanderesse, la société anonyme DDD S.A., ne sont non seulement établies toutes les deux dans un même Etat figurant sur la liste « gris foncé » de l'OECD pour être particulièrement opaque sur un plan fiscal, mais s'y trouvent encore domiciliés à la même adresse, à savoir en l'occurrence : ….., Samoa. Il s'y ajoute que la réalité économique des relations commerciales entre la demanderesse par le biais de son agent, la société BBB, et le client, la société anonyme CCC n'est nullement documentée, alors qu'une telle preuve devrait être facile à rapporter. La circonstance que Monsieur ZZ, ayant travaillé pour la société anonyme CCC, est également bénéficiaire économique de la société AAA conforte encore le soupçon relatif à une relation particulière entre les sociétés concernées. En présence de pareils éléments laissant apparaître l'existence de liens particuliers entre toutes les sociétés en cause, il aurait appartenu à la demanderesse d'apporter des éléments de nature à énerver cette apparence au lieu de se retrancher sans autre explication concrète derrière des structures sociétaires non transparentes.

Par voie de conséquence, en présence d'indices dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier par la demanderesse à la Société BBB et de l'existence de liens particuliers entre celles-ci, la réalité d'une distribution cachée de bénéfices n'a pas été utilement mise en cause par la société demanderesse, de sorte qu'il y a lieu de confirmer les bulletins d'impôts déférés, dans la mesure où ils ont retenu l'existence d'une distribution cachée de bénéfices dans le chef de la société demanderesse et de rejeter le moyen afférent pour ne pas être fondé.

Aucun autre moyen n'ayant été invoqué par rapport aux bulletins d'impôts litigieux, le recours est partant à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Olivier Poos, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 19 décembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill | s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 19.12. 2013
Le greffier du tribunal administratif